

アメリカの売上税・使用税における nexus の研究

東京大学法学政治学研究課修士過程1年

浅妻章如

構成

要旨

第1章 はじめに

- 1.1. 本稿の考察対象
- 1.2. 問題意識
- 1.3. 売上税・使用税の制度概略

第2章 nexus に関する裁判例

- 2.1. Bellas Hess 事件
- 2.2. Complete Auto 事件
- 2.3. Quill 事件
- 2.4. Geoffrey 事件

第3章 アメリカの裁判例の検討

- 3.1. 仕向地主義と原産地主義の争い
- 3.2. 税の種類の違い
 - 3.2.1. 売上税と使用税の違い
 - 3.2.2. 売上税・使用税と所得税の違い
- 3.3. 物的存在テスト
- 3.4. 適正な配分について
- 3.5. 新しい提案

第4章 国際課税への応用

要旨

情報通信技術が飛躍的に発展する現代において、**taxing point** を検討することは喫緊の課題であると考えている。生産要素の可動性が高まり、また仲介者が不要となる部分が大きくなるので、従来の仲介者が課税の上で果たしていた役割を、今後は期待できないからである。将来恒久的施設を始めとする **taxing point** を考察する予定であるが、アメリカの売上税・使用税についての **nexus** という概念を調べることは、国際課税を考える際にも大いに参考になるものと思われる。

アメリカの州税については連邦憲法の制約がある。**Complete Auto** 事件では、通商条項に照らして、4つの基準を示した。即ち(1)**substantial nexus** がある、(2)**fairly apportioned**、(3)州際取引を差別しない、(4)税が、州の提供するサービスと関連している、ということである。

また、**Bellas Hess** 事件で **nexus** が認められるためには物的存在が必要とされたという判例の流れを受けて、**Quill** 事件では、適正手続条項と通商条項によって要求される基準の違いに言及しつつも、通商条項との関連で物的存在テストを維持した。この判例理論を前提とする限り、いわゆる電子商取引環境においても物的存在がなければ **nexus** が認められないとされる可能性が高い。しかし、物的存在がなくとも大きな経済活動を営むことができる現在・将来の技術水準を前提にした場合、物的存在テストを維持することは難しくなるものと思われる。

Quill 事件と著しい対比をなすものとして、**Geoffrey** 事件が存在する。**nexus** を認めるのに物的存在は必須でないとし、無形資産の存在だけで **nexus** はあるとしたのである。**Quill** 事件が使用税徴収義務の事案であったのに対して、**Geoffrey** 事件が所得税の事案であったことが、判断を分けた理由となった可能性はある。しかし、物的存在テストを維持することは不合理であるから、売上税・使用税の事案についても、今後 **Geoffrey** 事件が与えた示唆を考えていくべきであろう。

そもそも、経済活動が行なわれている州が課税できないという事態は、州がその経済活動を涵養するための行政サービスを提供しているということを考え合わせれば、容認できるものではない。その点で、**NTA** が仕向地課税を原則とした上で、仕向地が不明確なときには **billing address** に着目するべきである、と提言しているのは、非常に興味深い。

最後に、アメリカの州税における考察を国際取引で応用することの是非を考えてみる。売上税・使用税の場合には連邦憲法による縛りがあるのに対し、国際課税については、条約を結ばない限りは、国家の課税権を縛るような法的な裏付けは存在しない。従って憲法による制約は重視してもしょうがないのであるが、**taxing point** をめぐる議論において、州税を課すために必要とされる **nexus** と、国際所得課税の文脈における恒久的施設のあり方には類似性が見られる。

今後は、売上税・使用税の文脈においても、国際所得課税の文脈においても、市場のある州・国での課税のあり方を、立法論も含めて探っていく必要があるだろう。

第1章 はじめに

1.1. 本稿の考察対象

本稿は、特に **Quill** 事件¹を中心とする幾つかのアメリカの裁判例を紹介することを通じて、アメリカの売上税(sales tax)・使用税(use tax)における nexus²について考察するものである。

なお、本稿では特に断りのない限り、州レベルの売上税・使用税を念頭に置いている。更に下位の地方組織による local な税制も存在するが、本稿では州レベルでの話に限定する³。

また、Hellerstein & Hellerstein[1997]によれば、売上税というと、小売売上税(retail sales tax)や取引高税や製造者物品税等を包含する概念として用いられることもある⁴が、本稿で売上税という言葉を用いる時は、特に断りのない限り、アメリカの州レベルの小売売上税を指すものとする。

なぜアメリカ人でもない私がアメリカの税制を調べるのか、その問題関心を次に述べる。

1.2. 問題意識

¹ Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992)

² この nexus という用語についてはまだ定訳はないようである。敢えて訳せば、「関連・繋がり・結びつき」といった日本語が考えられるが、日本でアメリカの売上税を考察する際にも nexus という語をそのまま使うのが通例となっているようなので、本稿でも nexus という語を用いる。

³ アメリカの National Tax Association が 1998 年に発表した NTA[1998](後掲の参考資料)においては、「Level of Sourcing」という項目において、「取引のソースは『州』レベルに位置付けるにとどめるべきであって、それより下位のレベル(substate or local level)に位置付けるべきではない」、ということを提言している。McLure[1997]の 351 頁によると、現在北米には 6000 以上の課税管轄がある(潜在的な組合せとしては 65000 通り)とあるが、このように課税管轄があまりにも沢山存在することは、当のアメリカの人間にとっても由々しき問題であるのだろう。無論、本稿で話を州レベルに限定するのは議論の単純化のためであるのだが、この様な議論の仕方が現実に沿ったものとなる日も来るかもしれない。

⁴ 金子[1999]421 頁以降の「一般消費税の諸類型」も参照。

私は修士論文で恒久的施設を始めとする **taxing point** のあり方について調べる予定である。**taxing point** が現代的課題だと考えたのは、昨今のいわゆる情報通信技術の発展によって、課税権が脅かされていると感じたからである。

コンピューター技術・デジタル化技術・暗号技術など情報を処理することに関係する技術と、インターネットに代表される通信技術（両者を合わせて本稿では情報通信技術と呼ぶ）の発展により、経済活動が飛躍的に活発になることが期待されている。特に、地理的に離れた当事者間でも大量の情報を効率的且つ安全に受け渡しすることが容易になるために、国境を跨いだ取引がずっと容易になるだろう。このこと自体は喜ばしいものであるが、課税の観点からは悲観的な予測が出されている。例えば **Economist[1997]** では、

「**Disappearing Taxes**」というショッキングなタイトルで、逃げ足の速い所得への課税が益々困難になるだろうと警告している⁶。

情報通信技術の発展によって **taxing point** がどのように問題になるのかを、国際的な局面で考えてみよう。A 国の a という企業が B 国の消費者に対して何か商品を販売するとする。従来ならば、a 社は B 国内に支店のような物的な施設を置くことが必要であった⁷。所得税の文脈では、こうした物的な存在が「恒久的施設」とされ、B 国はこれを **taxing point**

⁵ ここで「国境」という言葉を用いると、「国家」を想起させるので、本稿の考察対象からすると不適切ではある。より正確には、「**taxing jurisdiction** の境界にとらわれずに取引が行われる」といった言い方になる。

⁶ 最近更に **Economist** 誌では **Economist[2000]** において、租税競争(**tax competition**)が深刻であることを詳しく説いている。

⁷ B 国内に子会社を置くことも考えられるが、この子会社は B 国法人であるから、殆どの場合 B 国居住者とされ、B 国は問題なくこの子会社に課税することができる。勿論、子会社ではなく B 国の企業に販売を任せること（製造卸売の関係かもしれないし、代理の関係かもしれない）も考えられるが、いずれにせよ B 国は課税できるだろうから、**taxing point** という観点からは問題とならない。

⁸ 19 世紀から 20 世紀にかけて、ドイツで恒久的施設概念が定着しはじめた頃、或いは、国家間で租税条約が結ばれるようになった頃は、B 国に物的な存在を置くことなしに事業活動を営むことはできない、ということが当然の前提とされていた。例外として運輸業が意識されていたくらいであった。Skaar[1991]参照

として課税してきた。しかし、車・電車・船・飛行機といった輸送手段の発達、そして電話・郵便といった通信手段の発達などにより、市場のある国（B国）に物的な施設を置くことが必ずしも必要とはされなくなりつつある。その顕著な例として、通信販売が挙げられる。この場合、a社がB国内においてなすことは広告活動くらいであり、B国内に支店その他物的な施設は何もない、という状況がある。所得税の文脈で言えば、B国の市場で稼いでいるにも拘らず、B国内に恒久的施設が存在しないため、多くの租税条約の下ではB国は課税できない⁹10。そして、いわゆる電子商取引の展開により、こうした物的施設を介

⁹ 無論、租税条約があっても恒久的施設に関する定めがなければB国が課税できる場合もあるだろうし、租税条約がなければB国国内法の定めによってB国が課税できることもあるだろう（尤も、日本では国内法でも「恒久的施設なければ課税なし」の原則をとっているが）。だが、OECD加盟国を中心として世界では租税条約網が張り巡らされており、事業所得課税に恒久的施設が必要とされないのは、取引量で考えればむしろ極めて少ないと言える。

¹⁰ また、B国内に恒久的施設が存在しないということは、a社の所得に課税するのはA国だけということになり、従来恒久的施設が存在していた場合と比べて、A・B国間での税収配分の天秤がA国に傾くことになる。元々「恒久的施設なければ課税なし」ということが言われたのは、a社がB国内で事業活動を営むのに恒久的施設が当然必要であったということ为前提としてのことであった。時代が下って必ずしも物的な施設を置かなくても事業活動を営むことができるようになった現代においても、税収分配の基準として従来通りの恒久的施設概念を維持することが国家間の公平に適うかは、非常に疑問のあるところである。

また、通信販売のように、仲介者を介さない直接の取引の場合には、課税庁が情報を収集しにくくなる、という問題がある。これは国際的な局面のみならず、国内の事例においても同様である。支店や代理人などの仲介者を介す取引の場合には、その仲介者の段階である程度情報が集積するので、個別の消費者に対して課税するよりもtaxing pointが少なく済む、という利点があった。また、a→bの取引の間にcという仲介者が介在すれば（即ちa→c→bという形であれば）、aかcのどちらかが帳簿をごまかそうとしても、課税庁としてはもう片方の帳簿と照らし合わせることで、その嘘を発見することが可能だった。しかし、仲介者のいないa→bの直接取引の場合には、消費者たるbは帳簿などつけないから、

在させない取引が一層盛んになることが予想されている¹¹。

以上は、国際取引における、しかも所得税を念頭に置いた議論であったが、同様の問題は、アメリカ国内の州際取引における売上税・使用税の文脈でも存在する。即ち、O州のoという企業がD州の消費者たるdに対して商品を販売する¹²のだが、o社はD州に何ら物的な施設を置いていない、という状況において、D州はo社に対して売上税・使用税を課すことができるのか、という問題である。この場合、アメリカの売上税・使用税においては、o社がD州にnexusを有していると言えるかどうかが問題とされる。これは、上の国際取引の例においてB国が所得課税をするには恒久的施設が存在していなくてはならない、とされることと類似している。そこで、アメリカの売上税・使用税における議論を見てお

aがごまかしていてもそれが発覚しにくいだろう。流通構造が複雑すぎることによる弊害が叫ばれることは多いが、単純化しすぎるとtaxing pointという観点からは厄介なのである。

更に、情報通信技術の発展は、消費者間の取引（C to C取引とでも呼ぶことができるだろうか）の増大にも貢献するであろう。例えば古本市場を考えてみた場合、aが読み終わって飽きてしまった本を処分しようとしており、bがその本を読みたいと考えていたとして、a・b間で売買契約が成立すれば一番よいのだが、aとしては潜在的読者を探す手間が、bとしては売ってくれる人を探す手間が面倒なので、普通は間にcという古本屋が介在する。a・b間で成立する値段より低い値段でaから本を買い取り、高い値段でbに売るだろう。つまりマージンをとっているわけだが、a・b双方にとって、買いたい人・売りたい人を代わりに探してあげるサービスを提供しているとも言える。このような古本屋が介在する場合には所得税なり消費税なりがかけやすい。しかし、インターネット・オークションなどが盛んになりつつあるように、消費者間での直接取引が盛んになれば、従来中古店の利益として顕在化していたもの（これは即ち、中古店が介在する中古品の売買によってaとbが得た経済的便益の和の何割かを示していると考えられる）が、直接取引の中に埋没してしまうのである。

¹¹ 電子商取引の定義の広狭にも注意が必要かもしれないが、現在のところはまだ電子商取引によるB to C取引（事業者と消費者との間の取引）が経済活動全体に占める割合は小さい。しかしこの割合が急速に成長することは間違いなからう。

¹² O州のOはorigin(原産地)を、D州のDはdestination(仕向地)を、それぞれ意識している。

くことは、国際取引の文脈の課税を考える際にも有用であろうと考え、私は本稿のテーマとして売上税・使用税を選んだ。

この nexus に関係する判例を見る前に、まず売上税・使用税制度の基本を簡単に押さえておく。

1.3. 売上税・使用税の制度概略

前述した通り、本稿では小売売上税(retail sales tax)を考察する¹³。売上税(sales tax)は、最終消費者に対する sale(販売)に課される税である¹⁵。但し、課税ベースに関して、有体の動産(tangible personal property)については広く一般に課税対象とされているが、無形物やサービスについては選択された項目しか課税対象に含めていない、という点がアメリカの制度の特徴である¹⁶。日本や EU の VAT(value added tax 付加価値税)ではサービスも広く課税対象とされていることと、対照的である。Barina[1999]では、インターネットにアクセスする料金、インターネット上での物品の販売、ダウンロードした情報・ソフトウェアについて、それぞれ各州が売上税を課すのか否かを掲げている¹⁷。即ち、アメリカでは一々

¹³ 本節の記述は、主に Hellerstein & Hellerstein[1997]の第9章 Sales Taxation に依拠している。

¹⁴ ただし、アメリカの州の全てが売上税を課すわけではない。Alaska, Delaware, Montana, New Hampshire, Oregon の5州には売上税がない。

¹⁵ 金子[1999]の分類というところの、単段階一般消費税である。

¹⁶ サービスについて一般的に課税対象としているわけではないということについて、Hellerstein & Hellerstein[1997]では、そこに健全な財政上・経済上のポリシーはないと批判している。なぜサービスが課税対象に含められなかったのか、それは、サービスに課税すると結果として労働(labor)に課税することになってしまうのを恐れたからである、ともある。しかし、サービス産業が全産業に占める割合が高い現在の経済社会に照らすと、このような区別は正当化できない。

¹⁷ アクセス料金については非課税とする州が多く、インターネット上での物品の販売に費えては課税する州が多い。ダウンロードした情報・ソフトウェアについては課税するのと同じなのとが半々くらいである。

こうした項目についても課税があるかどうか定められてなければならないのである¹⁸。

D州の企業がD州の消費者に対して商品を売る時には、問題なくこの売上税が適用される。しかし、O州の企業がD州で販売する州際取引の場合、州の外で完了した(consummated)販売に対して課税しようとしても、憲法によって禁じられていた。そして、(1)州内の商人が不利に扱われる結果、businessを失うことを恐れた、また(2)売上税のある州からない州に移ってしまうことによる税収の損失を恐れた。この2つの恐れに対応するため、補足的(complementary or compensating)なものとして使用税(use tax)を設けた。即ち、州内で財が「使用・貯蔵・消費」(use・store・consumption)¹⁹される場合にこれに課税するのである。使用税は売上税と機能的に同等(functionally equivalent)であると説明されており、販売が州内で起きていたならば課されていたであろう売上税額と同じだけの税(exaction)を課す。課税権(taxing power)の内にある対象(即ち、州内における財産の使用・貯蔵・消費)に税を課すことによって、憲法上のハードルを克服したのである。

例えば、D州の消費者であるdがO州を旅行してO州企業であるo社で商品を買ひ、D州に持ち帰ってD州で使用する場合を考えてみる。D州に販売がないので売上税を課すことはできないが、州内で使用等がある場合にはD州は使用税を課すのである。通信販売の場合にも、o社はD州において販売を行なっているのではない²⁰ので、D州は売上税を課すことはできず、課すことのできる可能性があるのは使用税である。

売上税・使用税は、経済的には買い手が負担することが予定されているが、売り手が税

¹⁸ なお、インターネットと州税との関係について特筆すべきは、1997年のInternet Tax Freedom Act (ITFA)である。これは、3年間(2000年4月まで)州・地方政府はインターネット取引(インターネットアクセス料金も含む)に対して新しい税を制定してはならない、というものである。インターネット取引に対して州が差別的な課税をすることによって折角発展しつつある電子商取引に悪影響が及ぶのを恐れたのである。新しい税を作ることが禁じられるだけであって、ITFA制定前に既に州が税制を作っていればそれに基く課税は許されるし、インターネット取引といえども従来のnexus概念(後で詳しく検討する)に基いて課税することまで禁じられるわけではない。

¹⁹ 以下、「使用等」という言葉で表す。

²⁰ 尤も、通信販売等の場合に本当にD州に販売がないと言い切れるかどうかについては、疑問の余地がある、ということの後で考察する。

を徴収して課税庁に納めることになっている。使用税については、買い手自身が納めることもあるが、自動車などのように登録制があるような特別な商品を除いて、買い手が納める方は殆ど実効性がないと言われている。

上の通信販売の例では、D州はo社に使用税を徴収する義務を課すことになるが、州内に使用等があれば義務を課することができるとは限らず、使用税徴収義務を課することが許されるだけのnexusがD州とo社との間に認められなければならない。なお、nexusが要求されるのは売上税においても同様である。次の章ではこのnexusのあり方をめぐる判例を幾つか見ていく。

第2章 nexusに関する裁判例

本章では、nexusをめぐるアメリカの裁判例を見ていく。1992年に出されたQuill事件が中心となるが、そこに至るまでの裁判例と、その流れからは外れている最近の裁判例も紹介していく。

2.1. Bellas Hess 事件²¹

North Kansas州に主要な事業の場所を有する原告(National Bellas Hess)が通信販売(mail-order)でIllinois州内において販売活動を展開していたのに対し、Illinois州課税当局が使用税を徴収する義務(liability … to collect use taxes)を課そうとした事案である。

州際取引を規律する権限は連邦憲法によって議会の専権事項とされていることを確認し、課税対象となる者・財産・取引と州との間には憲法上一定の繋がり(link, connection)が必要とされるとした。Bellas HessはIllinois州内に事務所・倉庫等を置いてなく、代理人・勧誘員等もない、動産も不動産も有していない、電話のリストもない、ただ、United States mail or common carrier²²を通じて契約しているだけである。そのような状況下では、憲法上必要とされる繋がりは見出せない、とした。なお、憲法の条項として、適正手続条項(Due Process Clause)と通商条項(Commerce Clause)の両方に言及されているが、両条項の違いについては特に述べられてはいない。

²¹ National Bellas Hess, Incorporated v. Department of Revenue of the State of Illinois, 386 U.S. 753 (1967)

²² 以下、本稿では「郵便等」という言葉で表す

この判例は、物的存在(physical presence)が州内になければ使用税の nexus は認められないという明確な線引き(bright-line)としての物的存在テストとして、理解されてる。なお、Fortas・Black・Douglas 裁判官による反対意見がある。Bellas Hess が大規模・組織的・継続的に多額の取引を行なっていること、州の便益を享受していることなどを指摘している。

2.2. Complete Auto 事件²³

Complete Auto Transit 社は、Mississippi 州の外で製造された自動車を州内のディーラーに運ぶ事業を営んでいた。Mississippi 州は事業を行う特権に対する売上税²⁴を適用した。この課税が憲法の通商条項違反になるかが争われ、結論として合憲とされた。ここで、売上税が通商条項に違反しないことの4つの基準が示された。

(1)州際取引の活動と課税する州との間に substantial nexus がある。(2)税が州内での事業活動に適正に配分されている(fairly apportioned)。(3)税が州際取引を差別しない。(4)税が、州の提供するサービスと適切に関連している。

2.3. Quill 事件²⁵

Delaware 州法人である Quill 社が、North Dakota 州で通信販売業務を営んでいたが、州内に物的存在を有してなく(即ち、州内に Quill 社の事務所・代理人・財産等はない)、ただ郵便等のみのつながりがあるだけだった。

North Dakota 州は1987年に使用税に関して法改正をしており、小売業者(retailer)の定義に「州内の消費市場を恒常的・組織的に開拓している者」を含めていた。これに基き、使用税を徴収する義務を課したことが憲法違反にならないかが争われた。

trial court では、Bellas Hess 事件と変わるところはないとされ、nexus はないとされた。

²³ Complete Auto Transit, Inc. v. Charles R. Brady, Jr., 430 U.S. 274, 51 L.Ed.2d 326 (1977)

²⁴ 本稿が小売売上税を念頭に置いてあることからすると、この事例で争われている税を本稿で取り上げるのは不適切かもしれないが、後に紹介する Quill 事件でもこの判例の基準に従っているので、本件の基準にだけ着目してほしい。

²⁵ Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 (1992)

しかし North Dakota 州最高裁は、Bellas Hess 事件とは全く事情が異なるとして、州の課税を認めた。Quill 社が莫大な利益をあげていること（1989 年は\$18330 万）、コンピューター技術の進歩により compliance(納税協力)が容易になったこと、Quill 製品の需要を涵養する経済環境があること、法的インフラが整備されていること、カタログ郵便配達という手法が広まっていることなどにより、憲法上必要とされる nexus が認められるとしたのである。

そして持ちあがった連邦最高裁では再び判断がひっくり返り、nexus は認められないとした。結論だけ見ると、Bellas Hess 事件に従ったかのようである。しかし、適正手続条項と通商条項によって要求される nexus の基準の違いに注意が要る。

適正手続条項では、州が或る者に対して権力を行使することが正当化されるだけの nexus があるか、言葉を換えると、訴訟に引きずり出すことが公正であるといえるか、が問題とされる。この適正手続条項に関し、Bellas Hess 事件における物的存在が必要という結論から判例変更した。州外の法人であっても、意図的に州の市場の便益を受けるときは、州内に物理的存在がなくとも、州の対人的管轄に服するのである。(1)Quill 社は意図的に North Dakota 居住者をターゲットとした活動をしていること、(2)その契約の規模は適正手続の見地から十分であること、(3)使用税は Quill が当州から受ける便益と関連していることを認定し、適正手続条項によって要求される minimum contacts は存在するとした。つまり、適正手続条項の下では物的存在は必須ではないとした。

しかし、適正手続と通商条項とは異なることを Quill 事件では強調する。通商条項では、州際取引を差別的に不利に扱ってはならないとされる。そして、先に掲げた Complete Auto 事件の基準に従い、本件のように郵便等による繋がりしかない場合には、通商条項の下で必要とされる substantial nexus が存在しない、と判断したのである。

2.4. Geoffrey 事件²⁶

Geoffrey は Delaware 州法人であって、Toys R Us, Inc. (以下「トイザラス」と表記する)の孫会社である。トイザラス社は「トイザラス」という tradename を含む商標権を Geoffrey に移転した。その上で、Geoffrey がトイザラス社に商標や経営ノウハウ等をライ

²⁶ Geoffrey, Inc. v. South Carolina Tax Commission, 437 S.E.2d 13 (S.C. 1993), see 510 U.S. 992 (1993), 114 S.Ct. 550, denied

センスし、トイザラスが売上(net sales)の1%を使用料として Geoffrey に支払うという契約を結んだ。

トイザラス社が South Carolina 州に所得税を納付する際、Geoffrey に支払った使用料を課税所得から控除した。州課税当局は、最初、その控除を認めないとしたが、後に、トイザラス社の控除を認める代わりに Geoffrey に所得税を課す、という立場をとった。South Carolina 州法では、州の管轄内で事業をする或いは所得を有する外部の法人に、所得課税をすることとされていた。

ここでは、州が Geoffrey 社に対して所得税を課すだけの nexus が認められるかが問題となる。州最高裁は、適正手続条項との関係では、Geoffrey 社は意図的に South Carolina 州に向けた活動を行っているので、物的存在がなくとも必要とされる nexus は存在するとし、通商条項との関係でも、無形資産が存在すること(presence of intangible property)を以って substantial nexus が存在するといえる、と判断した。

本件の事案は所得税についてのものであるが、物的存在が必要であると判断した Quill 事件と著しい対比をなす判例として注目を集めている。

第3章 アメリカの裁判例の検討

以上、nexus を巡るアメリカの代表的な裁判例を見てきたわけだが、これを基に、本章ではこうした裁判例を巡るアメリカの議論を見ていくことにする。

3.1. 仕向地主義と原産地主義の争い

1章では、原産地(origin)たる O 州と仕向地(destination)たる D 州との間の州際取引について、売上税・使用税を課すとすればそれは D 州であるという仕向地主義を当然の前提としていた。だが、O 州が o 社の outbound(外向き)の販売に対して売上税を課す、という選択肢も、立法論として考えられないではない。

同様の問題は所得税の世界でも起きるわけだが、アメリカ財務省が 1996 年に発表した文献 (Treasury[1996]) に代表されるように、居住に基く課税の優位を主張する声は強い。A 国の a 社がインターネットを通じて B 国の消費者に対してデジタル財を提供するような事例を考えてみた場合に、インターネット上でのやりとりは課税庁から見て把握しにくく²⁷、

²⁷ 有体物の例であれば、目に見えるので、課税庁としても比較的把握しやすい。山崎[1998]、

またそもそも所得の源泉がどこにあるか不明なことも多いので、源泉に基く課税は難しい。他方、所得を稼得した企業の居住地国（すなわち R 国）が課税する分には支障がない²⁸。1.2.節でも述べたように、B 国内に a 社が何ら物的な施設を置いていなければ、恒久的施設が認められないから、現行の恒久的施設を維持していれば自然と居住に基く課税が優位になっていくのである。

これと同様の考慮から、消費税（VAT、売上税・使用税等）についても、原産地主義の方が望ましい、とする主張はありうるところである^{29,30}。現に、EU の VAT について、EU

渡辺[2000]などを参照。しかし、Economist[1997]の p20 において、オランダでは、消費者が VAT のかからない小さな企業から安く CD を買うようになり、その数があまりに多いので、税関で一々調べてなどいられない、ということが紹介されている。

²⁸ 尤もこのように言うことについて私は非常に躊躇を覚える。企業は内部取引で恣意的な価格づけをする事によって所得を移転してしまう問題（いわゆる移転価格の問題）があるし、1.2.節の脚注で指摘したように、直接取引が活発になれば売り手の方が帳簿をごまかす可能性が高くなるし、そもそも、企業（法人）が居住地を移してしまう事態も考えられるからである。居住に基く課税の方がやりやすいということは言えるかもしれないが、だからといって居住に基く課税に任せっきりで源泉に基く課税は諦めてもよいということとは言えないだろう。拙稿[2000]参照。所得が発生したときに早めに課税する方が納税者には不利であり、「源泉で課税できなくても居住に基いて課税すればいい」などと言って課税を遅らせれば遅らせるほど、納税者による恣意的な操作の可能性が増し、期待通りの税収が得られなくなる恐れがある。更に、恣意的な操作の可能性が高いということは、課税の公平の観点からも問題であろう。

²⁹ 消費税における原産地が所得税における居住地に、仕向地が源泉地に対応する事を前提として書いているが、本稿にとりかかっているときに、反対の見解もあるということを知った。この点の詳しい検討は後の機会のこととしたい。ただ、本稿におけるように隔地者間で直接に商品を販売するといった実物取引の事例を想定する限りは、原産地・居住地・仕向地・源泉地の対応でよいのではないかと思っている。

³⁰ 例えばアメリカの O 州の o 社という企業が自州のサーバーに web site を置いて、全米の消費者に向けてインターネット販売を展開する場合、仕向地主義では全ての州から課税を受けるかもしれないが、原産地主義ならば O 州に納税協力するだけで済む。Mines[1997]

域内取引については原産地主義の方向を目指している³¹。しかし、これは EU が単一市場を目指していることの特異性によるものであると思われる。越境(cross border)取引という言葉があるが、EU 域内の取引については border をまたぐものとは捉えない、という考え方にのっとっているのではないか。EU といえども、域内と域外との取引については仕向地主義のままである。

Mines[1997]は 584 頁以降で原産地主義を激しく批難している。原産地主義を採用すると、企業が事業をどこに設立するかを決定を歪めることになる。州としては、産業を自州に誘致するためにも、企業に課税しにくい。現在多くの州は outbound の取引に課税していないが、それは州内の産業を競争上不利にしたくないという理由に基いてのことである。仕向地主義を排斥して inbound の取引に課税しないということになっても、上記の通り outbound の取引に対して課税するインセンティブは働きにくいので、結局、0 への競争が始まりかねない³²。

Economist 誌の記事に言われるまでもなく、租税競争の恐怖が共有されつつある³³現在においては、こうした主張は説得力を持つだろう。また、ことが消費税であるだけに、消費のある所で課税するという仕向地主義は、所得税における源泉に基く課税の主張よりも受け入れられやすい、という面もあるかもしれない³⁴。いずれにせよ、EU 域内取引の例を除けば、今後も仕向地主義が維持されるだろう。本稿でも引き続き仕向地主義を前提として議論を進める。

p584

³¹ EU の制度については渡辺[1999]、[2000]を参照。後者では仕向地主義と原産地主義の議論も詳しくしている。

³² なお、原産地主義を採用するには全米の税制が統一的なものになる必要があるが、これは各州に課税自主権を定めた連邦制の趣旨に反する、とも述べられている。しかし、仕向地主義を採用した場合も、企業の納税協力の観点からは、税制が統一されている事が望ましいといえる。

³³ 但し、Economist[2000]の方では、租税競争は悪い事ばかりではないということにも触れている。

³⁴ 尤も、次の節で述べるように、所得税・消費税という名前に拘泥しすぎるのは好ましくない。

3.2. 税の種類の違い

3.2.1. 売上税と使用税の違い

W. Hellerstein[1997] p446においては、売上税・使用税の徴収を一つの話題として扱っている。O州にしか物的存在を有しないo社が、OSP (on-line service provider)を通じてインターネット上で情報を配信し、顧客がD州にいた場合に、D州は売上税・使用税を徴収する事をo社に要求するための管轄を有しているだろうかという問題を設定し、Quill事件からは否定的な答えが導かれるのが自然であろう、という³⁵。

だが、Mines[1997]は588頁以降でこうした姿勢を批判し、売上税を課す事と使用税を徴収する義務を課す事との違いを強調する。Quill事件は使用税徴収義務を課すためのnexusについて判断しただけであって、売上税のnexusについてはまた別に考える余地があるというのである³⁶。売上税を課すには販売と納税者の両方が州内になくなくてはならないというのは、複数の管轄で販売があるのにどの州も課税できないという事態を招きかねず、概念的にも不合理である、とか、恒常的・組織的に販売している場合には州内に何らかの

³⁵ 但しその後で、D州内にあるOSPやISP (internet service provider)を通じて情報を配信していれば、o社はそのOSP・ISPとの関連を以って、D州内にnexusを有すると言えるのではないか、という議論を紹介する。同じような事は、A国のa社がB国内のISPを利用してB国で事業活動を営んでいる場合に、そのISPは代理人恒久的施設に該当するのではないか、という形で所得税の文脈においても議論されることがある。しかし、売上税の文脈にしる所得税の文脈にしる、こうした主張に対しては否定的な見解が圧倒的に多く（代理人恒久的施設に関してはDoernberg & Hinnekens[1999] p145以降や、OECD[2000]などを参照）、W. Hellerstein[1997]も否定的である。宅急便や郵便・電話を利用しているのと何ら変わらないではないか、ということである。この議論は、3.3節でもう一度考察する。英語の正確なニュアンスは分からないが、こうした議論が存在しうることからすると、OSP・ISPはUnited States mail or common carrierには含まれていないだろう。しかし、OSP・ISPを代理人として扱うことに対する否定的な見解が強いことから、将来は含まれる可能性もあるのではなかろうか。

³⁶ Quill事件の中で売上税について述べている部分は傍論にすぎない、と切り捨てている。

存在³⁷を有するというべきであるとか、fair apportionment(適正な配分)のある州が売上税を適用するだけの nexus を有さないという事態があるとしたらそれは奇妙である、といった主張を展開する。

確かに、Quill 事件では使用税を徴収する義務しか話題になっていないから、売上税については別の考慮が働くと思える余地はあるかもしれない。しかし、元々使用税は売上税を補足するものとして作られたという経緯に照らして考えてみても、使用税徴収義務を課することはできないが、売上税を課すことなら認められる、というのは如何にもおかしい。Quill 事件判例の読み方としては、売上税についても物的存在テストが適用されるものとするのが素直であろうし、売上税と使用税の違いはできるだけなくす方向で考えるべきだろう。

尤も、既存の判例の解釈という枠組を越えて考えるならば、通信販売などの事例で仕向地たる D 州が売上税を課すことを認めることは、考慮する価値があると思われる。そもそも、通信販売の事例では本当に D 州に販売は存在しないのだろうか？

売上税の文脈に限らず、有体物の取引の場合に、課税管轄権を割り当てる基準としては、引渡しの直前に有体物があつた所が基準とされることが多い。例えば EU の VAT では、place of supply(提供地)を定める基準として、第 6 指令 8 条(1)(a)では、物品の提供地は物品が発送の時点であつた所であると定められている。

しかし、物品の引渡しの直前の位置ではなく直後の位置に着目する考え方もあつてよいのではなからうか。まず、その物品を引当てにして課税しようということを考える際に、課税は通常取引が行なわれてから（即ち物品の引渡しも終わってから）なされることが多いであろうから、引渡しの直後に位置する jurisdiction が課税するということにも合理性が認められる。更に、EU の第 6 指令 9 条ではサービスの提供地を定めており、一般規定として 9 条(1)が提供者の事務所に着目する基準を立てているが、9 条(2)(e)で顧客の所在地がサービスの提供地とされる例外的なサービスを挙げており、越境的に提供されるサービスの多くはここに含まれる³⁸だろうから、結局サービスについては仕向地に配慮した規定ぶりになっているのだが、有体物とサービスとでこのように差ができることはおかしい。

A 国の a 社が B 国に百科事典の内容を持つものを提供する場合を考えると、本や CD

³⁷ 存在という言葉に私が違和感を抱くことについては、3.3.節で述べる。

³⁸ デジタル財がインターネット上で提供される場合については規定がないが、9 条(2)(e)に含まれる可能性が高い。

の形態の場合には有体物だから提供地はA国であり、インターネット上でダウンロードさせる場合には提供地はB国である、とするのは、奇妙な話である。最近の情報処理技術の発展により、今まで有体物としてあまり疑われることのなかったものの性質が、きわめてあやふやなものになっていることを示しているのではなからうか。勿論、インターネット上でダウンロードする事例についても、「A国のサーバー内に蓄積されていたデジタル情報が、ケーブルなどを通してB国の顧客のパソコンの中に収納されたのであるから、物品の引渡しの場合と同様に考えて、A国に提供地があるのだ」という考え方も可能ではある。しかしこの考え方は極めて危険である。インターネットの特性として、世界中どこにサーバーを置いても大差ないということがあるので、それならば、とa社はtax havenにあるサーバーにデジタル情報を置くようになるだろう。このような場合にまで引渡しの直前にあった場所という基準に依拠する人がいるとは思えない。有体物と無体物・サービスについて平仄を合わせるならば、有体物について引渡しの直前にあった場所という基準が見直されるのではなからうか。

同様の議論は、A国をO州に、B国をD州に置き換えても言えることである。有体物の通信販売の場合にも、デジタル財の販売の場合にも、D州のdという消費者が行動する³⁹ことによって販売が成立し、D州に販売があり、D州が売上税を課することができる、ということも可能なのではなからうか⁴⁰。このように言うためには、売上税に関して販売についての規定を改めるだけでなく、憲法上の制約を打ち破るためにQuill事件の物的存在テストが見直されなければならない。こうした立法論や判例変更の可能性も含めた議論をするならば、Mines[1997]の主張は非常に面白いと思う。そして、もしこの様な議論ができるならば、もはや売上税の補足としての使用税が出てくる場面は、非常に限られてくるだろう。

3.2.2. 売上税・使用税と所得税の違い

Geoffrey事件は所得税の事例であったが、そのことが、Quill事件と大きく判断を違える

³⁹ 通信販売のカタログを見て手紙や電話で申込みという行為や、モニター上に映るo社のホームページを見てダウンロードするという項目をクリックする、といった行為である。

⁴⁰ 1.3.において、売上税は無体物やサービスを広く一般的に課税対象としていないことを述べたが、こういったものも当然広く課税対象に含めるべきであることをここでは議論の前提としている。

ことになった要因として強かっただろうか。また、売上税を課したり使用税徴収義務を課したりすることと、直接に所得税を課すこととの間には、厳然たる違いがあるのだろうか。

ある程度の違いが存在することは致し方ないだろう。売上税や使用税の場合には企業の利益性とは関係なく、個々の取引に着目して課税するものであるから、州内における企業の活動が問題となる。他方、所得税（特に総合所得課税）の場合、個々の取引よりも期間所得に着目して課税するので、企業の存在自体が問題となる。

こうした違いから、nexus の認定についてある程度の違いが生じるのはやむをえない。しかし、Quill 事件と Geoffrey 事件における差が容認するほどに、売上税・使用税と所得税との違いを肯定することには、躊躇を覚える。

前田[2000]においては、アメリカの州税の傾向がまとめられてあり、「州際租税競争…の結果として州や地方団体間の税制の差異は何れかの水準への収斂の方向に向かう」⁴¹可能性が示唆されている。そして、アラスカ州を除けば、一人当たりの税収の州間の較差は「画一的な地方税制度を有する日本とあまり変わらない」⁴²という結果が出ている。しかし、税の種類別に見てみると、売上税のない州があったり、売上税がある州の間でもサービスに対する課税の有無があったりと、バラエティーに富んでいる。各州が様々な税制を持ちつつも、全体としての税収はそれほどの差が生じないということであろう。ここで、税の種類が違うために nexus のあり方も大きく変わるということを積極的に肯定してしまうと、全体としての税収のバランスが崩れてしまいかねない⁴³。

勿論、これはアメリカ内部の話であるから、アメリカが勝手に決めることであるが、所得税と消費税との間の違いを強調することは、国際的な見地からも望ましくないと考えられる。現在のところ、所得税については世界的に広く条約網が敷かれてあり、国際取引で租税条約の適用がないのはむしろ例外的である、ということは前述した。しかし、消費税

⁴¹ 前田[2000] p157

⁴² 前田[2000] p158

⁴³ ただし、「そのように税収のバランスが崩れてしまったら、州が法を改訂して再度州間の租税競争が起き、また税収がバランスの方向に向かうだろうから、税の種類毎に基準が違っても別段構わない」といった突き放した議論もあるかもしれない。しかし、税の種類毎に基準は違ってもよいということを野坊主に認めてしまうと、徒に混乱を招いてしまうことの弊害も大きいと思われる。

については、EUの例を除けば、条約が結ばれていることは稀である。情報通信技術の発達により、今後、home国の課税が優位に立っていき、host国の課税ベースが侵食されていったというような事態があったときに、host国としては、所得税についてtaxing pointを勝手に拡張すれば（例えば恒久的施設に該当する要件を甘くするなど）、条約違反⁴⁴となるので、消費税を強化する可能性がある⁴⁵。しかし、所得税なら課税を強化できないで消費税なら強化できるというのは妙な話である。

3.3. 物的存在テスト

Quill事件とGeoffrey事件では、仕向地・源泉地に当たる州が課税するためのnexusが認められるために物的存在(physical presence)が必要であるかという点に関して、著しい対比をなしている。前述の通り、前者では使用税（を徴収する義務）が、後者では所得税が問題となっていたために、判断が分かれたという可能性もある。だが、Geoffrey事件についてはその事案の特殊性によるところも、判断に影響した可能性がある。

というのも、Geoffrey事件については、トイザラス社が法形式上所得を他の州(Delaware州)に移して結局その分の所得はどの州からも課税を受けなくなるという租税回避を図り、裁判所がこれを認めなかった、という構図で捉えることも可能だからである。このように租税回避を狙った特殊な事案⁴⁶と、O州のo社がO州で無形資産を形成し、その無形資産

⁴⁴ 但し、条約違反を恐れないという可能性もある。OECD[1997]でも議論されている通り、条約違反に対して条約の相手国が採れる手段としては、条約の破棄があるのだが、条約を結んで両国間の経済交流を活発化させることがそもそもの狙いだったので、当該相手国としては条約を破棄することは本意ではないのである。

⁴⁵ Doernberg[1998]でも、源泉地国側は、源泉徴収税を強化したり、消費税を強化したりするなどの対抗手段をとる可能性がある、ということが述べられている。

⁴⁶ 但し、J. Hellerstein[1995]によると、1016頁で、1980年代には、Delaware州に法人を作って無形資産を移し、譲渡人がライセンスを受ける形にするというのが普通の実務だった、と説明されているので、「特殊な」事案というのはおかしいかもしれない。それでも、Quill事件のように真正な事業を営んでいる例と比べて、Geoffrey事件のような恣意的な所得の移転を安易に肯定してしまっただけでは、課税の公平の見地から一層望ましくない、ということはいえるだろう。そのような意味で「特殊な」という表現を用いている。

を使ってD州にも進出したというような事案とは、区別して考えるべきかもしれないのである。

しかし、判例集を見る限り、租税回避はけしからんからそれは潰してしまおう、といった調子は見受けられない。従って、Geoffrey 事件における「物的存在は必須ではなく、無形資産が存在していることを以って nexus があるということが出来る」という判断は、無形資産を恣意的に動かした（それによって所得を恣意的に動かした）というような特殊な事例のみに当てはまるものではなく、無形資産の存在があれば所得課税の文脈では一般的に当てはまるというものである可能性が高い。Geoffrey 事件について触れられている文献を幾つか見てみても、恣意的な所得の移転という文脈で捉えてはいない⁴⁷。従って、

「Geoffrey 事件は恣意的な無形資産の移転という特殊な事案だから、Quill 事件とは判断が分かれた」、と考える余地はあまりないようである。

すると、物的存在テストについて判断が分かれたのは、税の種類の違いによるものということになるが、この違いをあまり強調すべきでないことは前述した。もう一つ着目すべき要素としては、Geoffrey 事件では無形資産が絡んでいるということである。

Mines[1997]の604頁以下で、Quill 事件の物的存在テストにつき、2つの読み方の可能性を示唆する。というのも、一方で物的存在という基準を掲げつつ、他方で郵便等を通じて契約するという繋がりしかないという点にも触れていて、物的存在(physical presence)と郵便等(common carrier or U.S. mail)との間にはギャップがあるからである。物的存在テストを文字通り解せば、事務所や従業員といった有体(tangible)物が存在していることが必要であるということになるが、物的存在テストを限定的に解した場合には、郵便等による繋がり以上のものが必要であるという意味に解した上で、無形資産による繋がりをもって nexus はあると言いうる、ということになる。そして、Mines[1997]は後者の限定的な理解の方が望ましいという。

限定的な理解の方が望ましいということには私も賛成したいが、Quill 事件と Geoffrey 事件の判例を見る限りは、そのように判例を解釈することは難しいであろうと思われる。この点は後述することにして、更にMines[1997]の主張を続けて見ておきたい。

Mines[1997]は更に、telecommunication link に関して2つの問題を検討する。(1)O州

⁴⁷ Doernberg & Hinnekens [1999]、J. Hellerstein[1995]、McLure[1997]、Mines[1997]、W. Hellerstein[1994]、[1997]

のo社(remote seller)が、D州内部にテレコムのための資産を有する場合には、それが nexus となるのか、という問題と、(2)o社がD州内にある第三者(OSP, ISP)を利用する場合には nexus はあるのか、という問題である。

(1)の問題については、モデムや交換機などが物的存在を構成すると見てよいだろうという。それによってo社は市場を確立し維持するからである。こうした議論は、国際取引に対する所得課税の文脈で、サーバーが恒久的施設に該当するか、という議論と似通っている。現在 OECD を中心にこの問題は議論されており、3月3日に発表された OECD[2000]において、現時点での OECD の見解としては、サーバーも恒久的施設に該当しうることを示している⁴⁸。現在の OECD モデル租税条約の5条に関するコメンタリー第10段落において、ゲーム機や自動販売機なども恒久的施設を構成しうるとされていることと照らし合わせて考えれば、サーバーが恒久的施設に該当しうるという議論は当然とも思える⁴⁹。従って、売上税・使用税の局面においても、テレコムのための機械がD州にある場合に nexus が認められるという議論は、それなりに支持を得られるだろう。

(2)の問題について、Mines[1997]は、common carrier service の購入ならば Quill 事件での safe harbor は破られないだろうが、個別の契約によるサービス⁵⁰の場合には nexus を構成しうる、と述べている。

W. Hellerstein[1997]が、OSP・ISP で以って nexus があるとする見解に否定的なのに対して、Mines[1997]は更に突っ込んだ議論をしているわけである。OSP・ISP を以って nexus ありとすることに批判的なのは、それが電話や郵便などと同じであるという考慮に基づくものであり、確かに、電話・郵便などによる結びつきだけでも課税されるとする例はあまり見当たらない⁵¹。ただし、Mines[1997]が個別の契約による場合にも言及していることに

⁴⁸ 但しこれはあくまで暫定的な見解であることに注意が必要である。

⁴⁹ 但し、そうして恒久的施設であると認定されたとしても、そこに帰属する所得は少ないだろうという意見があった、とある。この点については次の節で考察する。

⁵⁰ プロバイダーの提示するサービス内容を見て私がそれに申し込むというような場合が前者に該当し、個別に交渉して特別なサービス内容を定めるというのが後者の場合である、と考えられる。

⁵¹ 所得税の文脈であるが、Piedras Negras 事件 (Commissioner of Internal Revenue v. Piedras Negras Broadcasting Co., 127 F.2d 260, Circuit Court of Appeals, Fifth Circuit

注意が必要である。OSP・ISPの利用が郵便や電話の利用と一緒にというのは、Mines[1997]も認めるように、それが通常の定式的な契約による利用である場合であろう。Mines[1997]では、電話は多くの規制を受けているが、backbone provider 場合には様々なことができるという点にも言及し、インターネットの場合には市場の確立と維持に大きく貢献することができるのだ、と言うのである。従って、o社とOSP・ISPとの間の個別の契約によってOSP・ISPが普通とは異なる特別なサービスを提供し、o社がD州においてmarketingをすることに大きく貢献しているというような特殊な場合には、nexusありとする考え方にも合理性がある。

こうした議論は、国際取引に対する所得課税の文脈において、OECDモデル租税条約5条5項の代理人恒久的施設の問題を考える際にも有益な示唆を与えてくれる。「A国のa社がB国のOSP・ISPを利用している場合には、それが代理人恒久的施設に該当し、B国に課税権が認められる」という議論があるのに対して、一般的にはOSP・ISPの利用は郵便や電話の利用と変わらないではないかと反論されるのが普通である。OECD[2000]においても、ISPに5条5項を適用することは無理である、としている。

ここで、先ほどの「通常の契約か個別の契約か」という議論が、5条6項の「事業の通常の方法」という文言と大きく関係するものと思われる。OECDモデル租税条約5条5項では、代理人が恒久的施設に該当しうることを規定し、5条6項は、代理人であっても独立の地位を有する代理人については恒久的施設に該当しない場合があると規定する。即ち、A国のa社がB国のbという独立代理人を通じて所得を得る場合に、bが事業の通常の方法の範囲内で行動する限りは、bはa社の恒久的施設に該当しない、ということである。しかし、bが独立の地位を有する代理人であっても、事業の通常の方法の範囲を逸脱してa社のために行動すれば、恒久的施設となるのである。売上税・使用税の文脈において、Mines[1997]がOSP・ISPと個別に特別の契約を結んで販売活動を行なう場合にはnexus

(1942))が参考になる。メキシコのラジオ放送会社がアメリカの聴衆に向けても番組を流し、アメリカ企業からも広告収入を得ていたことについて、アメリカに郵便の宛先などを有しているというだけではアメリカで事業を行っている(doing business or trade within the United States)とはいえない、だから所得の源泉はアメリカにはない、とした。

ただし、Geoffrey事件で無形資産の存在によってnexusを認めたことから、電波の存在によってアメリカに所得の源泉があると考え余地はあるのではないかと、とも思う。

が認められうるとすることと、国際所得課税の文脈において、独立代理人であっても事業の通常の方法の範囲を逸脱している場合には恒久的施設に該当するとされていることとの間には、類似性が認められるのである。

尤も、OSP・ISPが代理人恒久的施設に該当することは殆どありえないと私も考えている。OSP・ISPは代理人ではないからである。OECDモデル5条5項では、本人のために契約を締結する権限が必要とされているが、OSP・ISPがこのような代理権限を持つことは、個別に特別の契約を結ぶ場合でも稀であろう。

それでも、Mines[1997]が市場を確立・維持することへの貢献に着目していることを考えれば、国際所得課税の文脈において上記のような代理権限が必要とされていることに疑問符がつく。そもそも、OECDモデル租税条約が契約を「締結する」権限という文言を用いているとは言っても、例えばbが契約作成に必要な殆どのことを行ない、形式的に「締結する」行為はa社が行なうという場合には、Bは恒久的施設に該当しうるとされている⁵²。つまり法形式に厳格に縛られているわけではない。ならば、市場の確立・維持への貢献という経済実質により目を向け、代理権限が必要とされていることにも批判的な目が向けられる可能性があるのではなかろうか。課税管轄権を配分する基準の問題として、OSP・ISPを通じた繋がりしかない場合であっても、それが個別の特別な契約によるものである場合には、B国の側にも課税管轄権を認めることができるような規定に改める⁵³ことは、検討に値するのではなかろうか⁵⁴。

⁵² Skaar[1991]参照

⁵³ 勿論、代理権限を必要としないならば、代理人恒久的施設として規定することはできない。どのような規定ぶりにすべきかは、今後の検討課題である。

⁵⁴ 但し、このように主張するに当たり、OECDモデルの5条4項も大きな障害となる。事業を行うのに補助的・準備的な行為しかしない場合にはそれは恒久的施設に当たらないと規定されているので、OSP・ISPと特別な契約を結んでいる場合であっても、その契約内容次第ではあるが、補助的・準備的の域を越えないと判断される可能性があるのである。しかし、例えばホームページを開いて商品をダウンロードしてもらおうといったような事業活動の場合、OSP・ISPが行なっていることは補助的・準備的な活動の範囲に収まるのではなく、むしろ事業の核心(core business)である、という主張もあるかもしれない。私は5条4項についても規定の仕方を改めるべきであると考えているが、拙稿[2000]を参照して

但し、ここまで長々と議論してきたから言うのもなんであるが、インターネット環境の場合には、サーバーなどの装置やOSP・ISPとの個別の契約がある場合に、D州やB国の側にも課税管轄権を認めるべきであるという主張をしても、それによって實際上D州やB国の税収が大幅に回復するという事は少ないであろうと思われる。というのも、o社やa社は、わざわざ遠く離れたサーバーやOSP・ISPを利用するくらいなら、近くの自州・自国のそれを利用することの方が多いただろうと思われるからである。O州・A国のサーバーやOSP・ISPを利用していても、D州・B国の顧客がアクセスすることができるので、D州・B国のそれを利用するインセンティブはあまりないのである⁵⁵。従って、サーバーが恒久的施設に該当するかというOECD[2000]の議論においては、サーバー所在地国にも恒久的施設は認められないとする方向で議論することも考えられるのである。売上税・使用税についても同様のことがいえよう⁵⁶。

そこで、Geoffrey事件で無形資産の存在によってnexusが認められたことの意味を検討することの重要性が高くなる。サーバーなどがO州にある場合でも、有体物ではないが何かD州に存在するもの（例えばbitの流れ）を以って、D州にnexusがあるという議論に繋がる可能性があるからである。

そこで、もう一度、Mines[1997]における、Quill事件の物的存在テストの二通りの読み方の問題に戻ってみよう。文字通り解せば、事務所・従業員といった有体物が必要とされるのに対して、限定的に解せば、無形資産の存在によってnexusを認める余地が生じ、Mines[1997]は後者の方が望ましいと考えている、ということだった。

しかしこの様な考え方は支持を得ないだろう。Quill事件そのものを見ても、QuillとNorth Dakota州のとの間の繋がりが郵便等でしかないことよりも、やはり有体物がないことによるcomplianceの困難性を重視しているように思われる。更に、無形資産の存在によ

いただくと共に、これも今後更に検討していきたい。

⁵⁵ O州・A国の回線が非常に稚拙なので、大量の情報を送ろうとすると、回線網の整備されたD州・A国のサーバーなりISPなりを利用しないことには、時間がかかりすぎて話にならない、といった特殊な状況が想定できるくらいだろうか。

⁵⁶ それでも、税収の確保という実際的な見地からではなく、理論的な見地から、D州・B国にサーバー等があって市場の確立・維持に貢献しているならば、課税権を認めるべきであるように個人的には思われる。

って nexus を認めるということについては、Geoffrey 事件において、はっきりと物的存在は要らないと言った上で、無形資産の存在による nexus を認定しているのである。

Mines[1997]のように考えるならば、無形資産の存在による nexus を認定するのに、物的存在テストを否定する必要はないはずであるから、Geoffrey 事件においても、物的存在テストについては文字通り解されていると考えるのが自然である。

このように、物的存在テストを文字通り解す方向で考えたとして、では、いわゆる電子商取引の環境において、裁判所は nexus を認めるだろうか？ 即ち、O 州の o 社が D 州内に何ら物的存在を置いていない状態で、D 州の顧客にインターネットを通じて財（これは有体財の可能性もあるし無体財の可能性もある）を提供する場合に、売上税を課すため或いは使用税を徴収する義務を課すための nexus は認められるだろうか？

W. Hellerstein [1997]においては、nexus が認められないと考えるのが自然であろうと述べられていることを前述したが、それが確定的だとはまでは言っていないし、他の論者⁵⁷も、いわゆる電子商取引環境において nexus が認められるかどうか、Quill 事件からは分からない、としている。

確かに、Quill 事件の判例を前提にしたとしても、Geoffrey 事件との関係で、電子商取引環境においても nexus が認められる余地はあるとも解しうる。Geoffrey 事件においては無形資産の存在が決定的となったが、Quill 事件においては Quill 社は North Dakota 州内に何ら無形資産を有していなかったから、両者の事件で nexus の存否に関する判断が分かれた、と考えた上で、いわゆる電子商取引環境では、o 社の無形資産が D 州内に存在し、nexus があると考えるのである。電子商取引環境においても無形資産が存在するとはいえないかもしれないが、Quill 事件のように郵便等による繋がりしかないという状況とは異なり、インターネットによる繋がりの場合には、課税上の nexus を構成しうる何らかの存在（それは bit が流れていることである、という主張もあるかもしれない）が認められる、といった考え方も考えられる。

しかし、このように考えていくことは様々な問題と抱えている。まず、Quill 事件と Geoffrey 事件とで結論が分かれた理由は、売上税・使用税と所得税との違いによる部分が大きいのだろうという前述の理解⁵⁸に反している。また、Quill 事件における物的存在テス

⁵⁷ McLure[1997]、Mines[1997]

⁵⁸ 尤も私自身は立法論としてはこのような考え方に与したくない、ということを再度確認

トは、文字通り事務所や従業員といった有体物を要求するものであろうという理解に反している。また、o 社が D 州内の ISP との普通の契約をしている場合ですら郵便等と同様に考えて nexus が認められないと考えるべきなのに対し、o 社が O 州内の ISP を利用している、D 州との繋がりインターネット回線しかない場合に nexus を認めようというのは、おかしい。

結局、Quill 事件を前提とした場合にも、いわゆる電子商取引環境においては nexus が認められる余地が皆無とまでは言えないが、そのためには上に挙げたような幾つかの難点が存在し、極めて不自然である、ということが言えるだろう。

では、売上税・使用税ではなくて、電子商取引環境において D 州の所得税に関する nexus は認められるのだろうか。Geoffrey 事件が Quill 事件と結論を違えたのは、所得税の事案だったからだということを経験すれば、電子商取引環境において nexus が認められる可能性はあると言える。

しかし、前述したように、売上税・使用税と所得税との違いは、或る程度存在するのはやむをえないにしても、立法論としては協調すべきではない。そこで、立法する或いは判例を変えるということも含めて議論するならば、Quill 事件が未だに物的存在テストを維持していることに強い疑問が沸いてくる。よく言われることであるが、o 社が D 州内で市場を確立・維持するということは、D 州の（行政）サービスの便益を享受していることを意味し、そのことに対して、D 州が o 社に幾らかの負担を求めることは、決して不合理ではない。それは、o 社と D 州との間の繋がりが郵便等やインターネットでしかない場合でも同じである。確かに、州外の企業に対して compliance の負担をかけることが州際取引を妨げる要因になることは否めない。しかし、Quill 事件のように多大な利益をあげている場合には、compliance の負担をかけることについても合意が得られるのではなかろうか。更に、O 州が outbound の取引に対して売上税を課さない場合、o 社が O 州の課税も D 州の課税も受けず、他方 D 州の企業が D 州内で取引する場合には課税を受けることとなり、競争中立性の観点から由々しき問題である。州際取引をむしろ優遇するような事態になりかねない。いかに通商条項が州際取引を妨げるような州法を禁じているとは言っても、州際取引を差別的に優遇するようなことまで要請しているはずはないだろう。そのように考えていけば、売上税・使用税の文脈においても、早晚、立法或いは判例変更の形で、物的存在テ

しておく。

ストは排除されるのではなかろうか。compliance の負担が過剰になるという批判に対しては、McLure[1997]が 349 頁で述べているように、de minimis ルールも盛り込んでいくことで対処することになるだろう。

さて、このように考えていくと、Geoffrey 事件についても再考の余地が出てくる。o 社が D 州で市場を確立し維持していることが重要であって、D 州としてはそのことに対して提供しているサービスのコストを o 社にも分担してもらいたいわけであるから、そもそも D 州に何か存在していなければならない、というところにもメスが入るのではなかろうか。

Geoffrey 事件において無形資産の存在によって nexus が認められたことについて、ただの言葉のあやとも言うのだが、無形資産が存在するという言い方にも違和感を覚える部分があるし、逆に、無形資産の存在ということを強調するならば、Geoffrey 事件のように商標権が絡むことがなくても、ただ D 州で市場を確立し維持しているということだけで、暖簾の価値がありうる。o 社が D 州における営業権を他社に譲渡するときその暖簾の価値が価格に含められることを想起すればよい。つまり、無形資産の存在ということを出した時点で、「存在」ということの意味が殆どなくなったとも言うるし、逆に、市場を確立・維持していればほぼ無形資産の存在があるとも言うる、とは考えられないだろうか。

無論このような考え方については大変な批判があるだろう。特に執行をどうするのかという点については、今後も検討を重ねてゆかねばならない。

3.4. 適正な配分について

Complete Auto 事件では、fair apportionment のあることが、売上税・使用税が通商条項に違反しないための要件である、ということが判示された。このことに関し、Mines[1997]が、fair apportionment のある州に売上税の nexus がないと考えるのは奇妙であると述べていることを紹介した。そして、3.3.節では、D 州で市場を確立・維持している、即ち D 州に fair apportionment があると思われる事例を想定して、そこに nexus を認めないことの不合理性を論述してきた。

しかし、fair apportionment の観点からは、逆の恐れもある。即ち、fair apportionment を超えて州が課税してしまう場合である。

代表的な例は、Jefferson Lines 事件⁵⁹である。州を跨いで旅行するバスケットについて、Oklahoma 州はその全額に課税した事件であるが、fair apportionment の観点からは、課税のしすぎであるはずである。しかし裁判所はこの課税をは通商条項に違反しないとしてしまったのである。

Hellerstein & Hellerstein [1997] p820 によれば、この事件は、実際性と経済的リアリティとの間のジレンマを示している。確かに、バスがどの州をどれだけ長さ通ったのか等ということを一々調べるのは手間であるし、長さだけに依拠することにも合理性が認められないかもしれないのである。同様の問題は、一つの場所で買ったのだが、複数の場所で使用し、使用に基いて使用税を課されるというときにも生ずる。

また、バスにせよ、複数の場所での使用にせよ、仮に当事者の契約の中でどの州にはどれだけという配分割合が明示されていた場合に、課税庁はその配分に従って自州に配分されている部分についてのみしか課税してはいけないのか、それとも Jefferson Lines 事件を根拠として、当事者間の配分割合を無視して全額に課税してよいのか、といった問題も考えられる。更に、仮に当事者間で配分してあれば課税庁も全額に課税することは許されないとした場合に、当事者の配分割合に従わなければならないのか、それとも課税庁が適正だと考える配分割合を決めてよいのか、そして仮に後者だとした場合にどのような基準が立てられるのか、といった問題が浮かんてくる。

こうした問題は、所得課税における移転価格の問題に通じるものがあるように思われる。この点についても今後更に検討が必要である。

なお、配分について言及しておかねばならないことがある。配分の問題と taxing point の問題とは、切っても切り離せない問題ではあるが、配分の問題は taxing point の問題そのものではないということである。OECD[2000]においても強く主張されていることであるが、サーバーが恒久的施設に該当するとしてもそこに帰属する所得は小さいから恒久的施設に該当すると言うべきではない、という意見があるのに対して、OECD[2000]は、OECD モデルの 7 条によって配分される所得が小さいとしても、それはあるものが恒久的施設に該当するか否かという問題とは別の問題であり、まず OECD モデルの 5 条に照らし

⁵⁹ Oklahoma Tax Comm'n v. Jefferson Lines, Inc., 514 U.S. 175 なお、Goldberg 事件 (Jerome F. Goldberg v. Roger D. Sweet, Illinois Department of Revenue, 488 U.S. 252 (1989)) も参照。

て恒久的施設に該当するものが存在するかどうかを調べた上で、恒久的施設が存在するならば次の段階としてOECDモデルの7条によりそこに幾らの所得が帰属することになるのかという順番で考えるはずである、ということ述べている。このOECD[2000]の立場は妥当であろう。そしてこのことは国際所得課税の文脈においてのみならず、売上税・使用税の問題についても当てはまるであろう。仮に免税点というものがあってそれを超えるだけの販売が配分される見込みがないにしても、nexusがないということにはならない。nexusはあるけれどもそこに配分してみた結果として免税点に届かなかった、というだけのことである。

3.5. 新しい提案

NTA (National Tax Association) の The Communications and Electronic Commerce Tax Project は、1998年に今後の売上税・使用税制度のあり方についてレポートを発表している (NTA[1998])。

そこでは billing address というものを提唱しているのが特徴的である。仕向地課税が原則であることを確認した上で、(1)まず仕向地・使用地を調べる。(2)それが分からなければ default ルールとして billing address によって仕向地を決めることになる。その際、情報を得る為に努力した売り手には safe harbor も認める。(3)仕向地も billing address も分からない場合には、default ルールとして、throwback ルールまたは throwaround ルールの適用を考える、となっている。

throwback ルールとは、原産地が課税することであり、throwaround ルールでは、売り手が知っている仕向地に配分することになる。税率は単一税率⁶⁰で、クリアリングハウスも考えられうるとしている⁶¹。概ね、W. Hellerstein[1997]で提唱されていたことが受け容れられたものと見てよからう⁶²。

こうした新しい動きについても注視が必要である。

⁶⁰ 但しその税率は高いものにするか低いものにするか平均的なものにするのかで、争いがある。

⁶¹ EU の VAT についても clearing house が提唱されていることと似ている。

⁶² billing address については、W. Hellerstein [1997]の 487 頁を、throwback and throwaround rules については同 488 頁を参照。

第4章 国際課税への応用

本章では、まとめに代えて、アメリカの売上税・使用税における議論が、国際課税の分野にどのように生かされるかを見ていきたい。

まず、アメリカの売上税・使用税を考える上で、連邦憲法による制約というものを無視することはできない。しかし、国際課税を考えるときに、国家法より上位に立つ法の存在は認められない。条約を結べばその条約による縛りがかかるが、条約を結ばない限りは国家はどのような課税をしても構わない⁶³。更に、条約が結んでいる場合であっても、その条約を同解釈するかについて国家間で違いは生じうる。乱暴に言えば、国際取引は無法地帯である。

また、二重課税は好ましくないということが議論の前提とされること多いが、国際取引について国家は二重課税を排除しなければならないということはないし、喩え条約を結んでも二重課税が生じる場面というのはある。二重課税を阻むのは、法律ではなく、経済原則であろう。即ち、取引というものは両者にとって得だからこそ起きるものであり、ある国際取引に対して二重課税がかかることによってその国際取引が国内取引と比べて相対的に重い負担を負うこととなり、結果として国際取引活動がしぼんでしまえば、両国にとって得となる筈であった取引がなくなってしまう、畢竟両国の経済的富が減少してしまう、だからこそ、国家は二重課税を排除しようとするのである。しかしそのように務めるのは、あくまで、その方が経済的に得だからという考慮に基くのであって、法的な裏付けがあるわけではないだろう。この点は、連邦憲法によって州際取引を阻害してはならないことが法的に裏付けられている売上税・使用税と異なる⁶⁵。

⁶³ 例えば、アメリカの州税を巡る議論では、適正手続条項に照らして「意図的」な活動があったかどうか問題とされることがあることを前述したが、国際的な文脈においては、課税権を行使することの「公正さ」というものは問題にされない。ただ、国境を越えて国家権力を行使することができない、という制約が働くだけである。

⁶⁴ なお、条約を結んでいる場合であっても、条約違反の恐れがあることについて前述した。

OECD[1997]参照

⁶⁵ なお、EUについても、形式上は国際取引であっても、考え方としてはアメリカ内の州際取引に近いと見てよいだろう。

このような違いはあるのだが、しかし、主に3章で見てきたように、アメリカの州税をめぐる議論が国際取引についても類似性を持つことが多い。特に **taxing point** を前提とした議論においては、現行制度（或いは既存の判例）を前提とした場合には、州税の議論と国際課税の議論とで違いが目立つものの、立法論も視野に入れて考え出すと、議論の仕方が似通ってくることが多いことが分かる。この意味で、国際課税を考える際に参考とするという目的でアメリカの売上税・使用税を考察するということは、有益であったと言えるだろう。**taxing point** が失われていって課税権が危機に晒されつつある今後は、売上税・使用税の文脈⁶⁶と、国際課税の文脈のどちらにおいても、D州やB国の立場にある **jurisdiction** の課税のあり方を見つめ直す必要性が高まっているといえる。

参考資料

- Barina[1999]…Thomas Barina 「Nexus for Use Tax on Electric Commerce」 {Journal of State Taxation 1999年冬 17巻3号 50～67頁}
- Doernberg[1998]…Richard L. Doernberg 「Electronic Commerce and International Tax Sharing」 {Tax Notes International 1998年3月30日 1013～1022頁}
- Doernberg & Hinnekens[1999]…Richard L. Doernberg & Luc Hinnekens 『Electronic Commerce and International Taxation』 {Kluwer}1999年
- Economist[1997]… 「Disappearing Taxes」 {The Economist 1997年5月31日 19頁}
- Economist[2000]… 「Globalisation and Tax」 {The Economist 2000年1月29日特集}
- Hellerstein & Hellerstein[1997]…Jerome R. Hellerstein & Walter Hellerstein 『State and Local Taxation ~cases and materials』 sixth edition{West Publishing Co.}1997年
- J. Hellerstein[1995]…Jerome R. Hellerstein 「Geoffrey and the Physical Presence Nexus Requirement of Quill」 {Tax Notes 1995年2月13日 1015頁}
- McLure[1997]…Charles E. McLure, Jr. 「Taxation of Electronic Commerce: Economic Objectives, Technological Constraints, and Tax Laws」 {Tax Law Review 52巻3号 269頁}1997年
- NTA[1998]…National Tax Association 「Final Report / Situs and Sourcing Subcommittee

⁶⁶ 所得税も含めて州税の文脈ともいえよう。

- / National Tax Association Communications and Electronic Commerce Tax Project」
 {www.nhdd.com/nta/docs/nta8.htm#article}1998/4/10
- OECD[1997]…OECD 「Tax Treaty Override」 1997年11月
- OECD[2000]…OECD 「The Application of the Permanent Establishment Definition In
 the Context of Electronic Commerce: Proposed Clarification of the Commentary on
 Article 5 of the OECD Model Tax Convention ～Revised Draft for Comments」
 {http://www.oecd.org/daf}2000/3/3
- Skaar[1991]…Arvid A. Skaar 『Permanent Establishment ～Erosion of a Tax Treaty
 Principle』 {Kluwer Law and Taxation Publishers}1991年
- Treasury[1996]…U.S. Treasury 「Selected Tax Policy Implications of Global Electronic
 Commerce」
- W. Hellerstein[1994]…Walter Hellerstein 「State and Local Taxation of Intangibles
 Generates Increasing Controversy」 {The Journal of Taxation 80 巻 296 頁}(1994)
- W. Hellerstein[1997]…Walter Hellerstein 「State Taxation of Electronic Commerce」 {Tax
 Law Review}52 巻 3 号 425 頁(1997)
- 金子[1999]…金子宏 『租税法 第七版』 {弘文堂}1999年
- 拙稿[2000]…浅妻章如 「電子商取引における源泉地国課税の模索～特に恒久的施設{PE:
 permanent establishment}を出発点として～」 {第9回テレコム社会科学学生賞入賞論文
 集に掲載予定}
- 前田[2000]…前田高志 「アメリカ州・地方税制の変容にみる分権型地方税制の帰結」 {総合
 税制研究 8 号}(2000年1月)
- 山崎[1998]…山崎昇 「電子商取引における国際取引課税上の諸問題～外国法人の消費者向け
 取引の課税問題を中心として～」 {税務大専論叢 30 巻 1 頁}
- 渡辺[1999]…渡辺智之 「電子商取引の課税に関する最近の議論～EU 及び米国における動向
 ～」 {国際税務 19 巻 1999年11月 27～31 頁}
- 渡辺[2000]…渡辺智之 「クロスボーダー取引と消費課税～電子商取引への対応～」 (未公刊)